

PROBLEMATIKA ODLOŽENÉ DANĚ

J. BUCHTOVÁ¹

¹*Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava*

ABSTRACT: The paper presents problematic of deferred tax receivable or deferred tax liability as a part of statement of balances in the system of accounting in Czech Republic.

KEY WORDS: Deferred tax receivable, deferred tax liability.

1 ÚVOD

Odložená daň je poměrně novým nástrojem finančního účetnictví u nás i ve světě. Vyplyvá v podstatě z rozdílů, které vznikají z důvodu rozdílného účetního a daňového pohledu na určité položky v účetnictví. Při její aplikaci však vzniká mnoho otázek, jak ji správně počítat a vykazovat. Proto je zapotřebí analyzovat situace, kdy dochází k jejímu vzniku a řešit i její dopady na účetní závěrku účetní jednotky. Zároveň je třeba podotknout, že odložená daň neznamená žádný odklad v placení daně z příjmů a že jde o položku daňově neuznatelnou.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Odložená daň umožňuje přiřadit náklad na daň z příjmů správnému účetnímu období. Účetní výsledek hospodaření a základ daně z příjmů účetní jednotky nejsou totožné, a tudíž daň z příjmů splatná, proúčtovaná do nákladů, se nevztahuje k účetnímu výsledku hospodaření, ale k základu daně z příjmů. Tento nesoulad v podstatě odstraňuje odložená daň. Zároveň se pomocí ní uplatňuje i obecná zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování účetního výsledku hospodaření.

Rozdíly, které vznikají mezi účetními a daňovými náklady lze rozdělit na rozdíly trvalé a přechodné. Odložená daň nesouvisí s trvalými rozdíly, neboť ty jsou vyřešeny účetně i daňově v běžném období a nemají již další dopady na účetní výsledek hospodaření v dalších letech. Odložená daň plyne z rozdílů přechodných, které mohou být

- zdanitelné, vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období, tzn. že vedou k odloženému daňovému závazku, např. je-li účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku vyšší než hodnota tohoto majetku pro daňové účely,

- nebo odčitatelné, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období, tzn. že vedou k odložené daňové pohledávce, např. je-li účetní hodnota pohledávek snižena o opravné položky nižší než hodnota těchto pohledávek včetně daňově uznatelných opravných položek.

Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Závazkovou metodou se rozumí postup, kdy odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období, a proto je při výpočtu použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém budou daňový závazek a pohledávka uplatněny. Pokud není tato sazba daně známa, použije se sazba platná v příštím účetním období.

Rozvahový přístup znamená, že závazková metoda vychází z přechodných rozdílů, jimiž jsou rozdíly mezi daňovou základnou aktiv, popř. pasiv a výší aktiv, popř. pasiv uvedených v rozvaze. Daňovou základnou aktiv, popř. pasiv je hodnota těchto aktiv, popř. pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely.

Odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek se zjistí jako součin výsledného rozdílu a sazby daně z příjmů. Odložený daňový závazek se účtuje vždy, odložená daňová pohledávka s ohledem na zásadu opatrnosti.

V prvním roce účtování o odložené dani se část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtuje na účtech účtové skupiny 42 - Rezervní fondy, ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření minulých let, a část, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, na účtech účtové skupiny 59 - Daň z příjmů vždy souvztažně s účtem odložené daně v účtové skupině 48. V následujících letech se na účtu účtové skupiny 48 účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů souvztažně s účty účtové skupiny 59. V případě změny metody výpočtu by se vzniklé rozdíly zaúčtovaly na účtech účtové skupiny 42.

3 PROBLÉMY SPOJENÉ S APLIKACÍ ODLOŽENÉ DANĚ

Řada problémů vznikla v naší hospodářské praxi proto, že se u nás od r. 1993 postupně začala propracovávat metodika výpočtu této položky i okruh účetních jednotek, které ji musejí vykazovat povinně. Postupně se tudíž vyvíjela a měnila pravidla jejího výpočtu i způsobu vykazování.

Do konce roku 2001 tuto položku musely vykazovat pouze podniky ve skupině, od roku 2002 se odložená daň zjišťuje u účetních jednotek, které tvoří konsolidační celek, a u všech účetních jednotek, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. U ostatních účetních jednotek se rozhodnutí o účtování a vykazování odložené daně ponechává v jejich kompetenci. Podstatně se změnila i metodika výpočtu.

Do konce roku 2000 většina účetních jednotek počítala tuto položku tzv. výsledkovou metodou, a to pouze z rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Nyní je výpočet této položky založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Odložená daň je počítána ze všech přechodných rozdílů rozvahově, tj. v případě rozdílů mezi daňovými a účetními odpisy se vychází ze zůstatkových cen majetku. Při u nás dříve používané výsledkové metodě výpočtu odložené daně byla vypočtena částka, která byla v daném účetním období proúčtována do nákladů a souvztažně načtena na rozvahovém účtu odložené daně. Při použití rozvahového způsobu je vypočten přímo zůstatek rozvahového účtu odložená daň.

Zároveň si je třeba uvědomit, že při výpočtu odložené daně ve vazbě na rozdíly mezi daňovými a účetními zůstatkovými cenami dlouhodobého hmotného a nehmotného odpisovaného majetku je výsledkem výpočtu většinou odložený daňový závazek, protože jsou často v praxi účetních jednotek uplatňovány vyšší daňové odpisy na počátku životnosti tohoto majetku než odpisy účetní. Naproti tomu při výpočtu odložené daně z přechodných rozdílů u zásob a pohledávek (z titulu tvorby opravných položek) je výsledkem výpočtu odložená daňová pohledávka.

U zásob je situace relativně jednoduchá, protože přechodný rozdíl vzniká v důsledku účtování opravných položek k nim z důvodu opatrnosti. Tvorba těchto opravných položek není daňově uznatelným nákladem. Když dojde ke spotřebě, popř. prodeji těchto zásob, dojde k proúčtování jejich pořizovací ceny do daňově uznatelných nákladů a zároveň k rozpuštění dříve vytvořených nedaňových opravných položek k nim. To znamená, že dopady do účetního i daňového výsledku hospodaření jsou v čase stejné.

Složitá situace však nastává u pohledávek, k nimž jsou rovněž běžně vytvářeny opravné položky, některé jsou však tvořeny z důvodu opatrnosti a jsou nedaňové, některé jsou daňově tvořené podle zákona o rezervách. V případech, kdy je pravděpodobné, že k pohledávkám budou v dalších letech vytvořeny daňově uznatelné (zákonné) opravné položky, lze počítat odloženou daň, která se vztahuje k tvorbě účetních (tj. nedaňových) opravných položek k nim. Rovněž odpis pohledávek není ve všech případech daňově uznatelný. Z naznačeného problému plyne, že tvorba opravných položek k pohledávkám není v některých případech dočasným rozdílem a nelze z nich tudíž odvozovat odloženou daň. Účetní jednotka tudíž musí posoudit individuálně jednotlivé skupiny pohledávek a v případech, kdy je pravděpodobné, že k vybraným pohledávkám budou v dalších letech tvořeny zákonné, tj. daňově uznatelné opravné

položky, je vhodné počítat odloženou daň, která se vztahuje k tvorbě opravných položek tvořených z důvodů opatrnosti, tj. účetních opravných položek.

Obdobně vypočte účetní jednotka při účetní závěrce odloženou daň i z dalších přechodných rozdílů, např. u nedaňových rezerv a v souvislosti s možným uplatněním daňové ztráty v budoucích zdaňovacích obdobích. Při tvorbě účetních (nedaňových) rezerv, kdy jsou rezervy tvořeny na budoucí daňově uznatelné náklady (např. rezerva na záruční opravy), je opodstatněný výpočet odložené daňové pohledávky k takovýmto rezervám. Pokud je však nedaňová rezerva tvořena na očekávaný nedaňový náklad (např. rezerva na očekávané sankční náklady), nelze odloženou daň počítat. Stejně tak i v případě výpočtu odložené daňové pohledávky z titulu daňové ztráty je třeba doložit možnost budoucího využití těchto ztrát věrohodným plánem daňového základu v budoucích letech.

Odložená daňová pohledávka nebo závazek se v účetní závěrce vykazuje po vzájemné kompenzaci jednotlivých vypočtených položek odložených daňových závazků a pohledávek. S odloženým daňovým závazkem však může být kompenzována pouze taková odložená daňová pohledávka, která splňuje předpoklady pro vykázání odložené daňové pohledávky. Vzájemně mohou být kompenzovány jen takové odložené daňové závazky a pohledávky, u nichž je pravděpodobné, že přechodné rozdíly budou zúčtovány ve stejném roce. V případě vzniku odloženého daňového závazku o něm účetní jednotka účtuje vždy. V případě vzniku odložené daňové pohledávky je třeba posoudit, zda je pravděpodobné, že je základ daně z příjmů, oproti kterému bude možné využít přechodné rozdíly, dosažitelný, je tudíž třeba postupovat v souladu s principem opatrnosti. Zvolený postup je třeba popsat v příloze k účetní závěrce.

Při výpočtu odložené daně je také třeba řešit problém, týkající se rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy, který je v podstatě z hlediska daně účetní jednotky trvalého charakteru. S takovými rozdíly se lze setkat zejména při nabytí dlouhodobého hmotného majetku odpisovaného vkladem tohoto majetku do základního kapitálu. Zákon o daních z příjmů stanovuje, že obchodní společnost nebo družstvo, které nabylo hmotný majetek vkladem společníka nebo člena družstva s bydlištěm nebo sídlem na území České republiky, u něhož byl tento majetek zahrnut v obchodním majetku, pokračuje v daňovém odpisování započatém původním vlastníkem. V účetnictví nabyvatele je vložený majetek oceněn dle rozhodnutí valné hromady ve vazbě na posudky znalců. Daňová vstupní cena bude tudíž často od účetní vstupní ceny výrazně odlišná. Nabyvající účetní jednotka musí od r. 2002 zachytit odloženou daň z takového případu a proúčtovat ji souvztažně ve vlastním kapitálu na účtech nerozděleného zisku, popř. neuhrazené ztráty minulých let, což je ovšem problematické z hlediska právního. Obdobný problém z hlediska odložené daně vzniká i při přeměnách obchodních společností.

Různé názory jsou na to, jak uvedenou situaci řešit u vkladatele. Finanční investice je ve výše uvedeném případě u vkladatele oceněna v účetní zůstatkové ceně tohoto vloženého majetku. Pro daňové účely je však třeba brát v úvahu daňovou zůstatkovou cenu tohoto vloženého majetku. Proto je teoretickou otázkou, zda by neměla být již dříve vytvořená odložená daň, která váže na danou finanční investici, vedena v účetnictví vkladatele po celou dobu trvání finanční investice.

4 ZÁVĚR

Odložená daň vznikla při realizaci snahy, aby byla při účetní závěrce dodržena zásada věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů s účetním obdobím, a to i v případě daně z příjmů. Nechci posuzovat, zda je tato zásada vždy racionální. Pokud připustíme její existenci, je otázkou, zda praktické uplatnění odložené daně tento princip naplňuje.

Nejdříve je třeba konstatovat, že výpočet odložené daně rozvahovou metodou s uplatněním závazkového principu je jistě správnější metodou výpočtu, než u nás dříve používaná metoda výsledková. Problematické je však účtování odložené daně v prvním roce jejího uplatnění (a to oproti některému z účtů vlastního kapitálu s výjimkou základního kapitálu a kapitálových fondů). Tento problém je metodicky obtížně řešitelný. Souvisí to s tím, že se u nás o odložené dani nemusí v řadě účetních jednotek účtovat tehdy, když vznikne.

Problematický je v praxi i výpočet odložené daně zejména z přechodných rozdílů u pohledávek (ve vazbě na zákonné opravné položky a opravné položky vytvořené z důvodu opatrnosti), protože v době výpočtu odložené daně je obtížně předvídatelné jejich další řešení. Problémem je i to, že různé účetní jednotky uplatňují rozdílné přístupy při tvorbě opravných položek vytvářených z důvodu opatrnosti jak u pohledávek, tak u zásob i u dalších položek aktiv. Je tudíž otázkou, jakou vypovídací hodnotu má položka odložené daně, zda je srovnatelná u různých účetních jednotek a zda někdy nemůže vést i k metodicky ne zcela stejnému obrazu o účetním výsledku hospodaření účetní jednotky. Podstatné informace pro její analýzu by tudíž měly být vždy uvedeny v příloze k účetní závěrce.

5 LITERATURA

- [1] BUCHTOVÁ J., *Jak porozumět účetním výkazům aneb co v nich (ne)najdete*. MIRAGO, 2003, Ostrava
- [2] *Český účetní standard pro podnikatele č. 003 Odložená daň*, MF ČR, 2008
- [3] *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví*. MF ČR, 2008

Oponent: doc. Ing. Miroslav Stibor, CSc.